

合并财务报表成本法和权益法编制的异同

李国兰 李佳芮

(重庆理工大学会计系 重庆 401320)

【摘要】按照现行会计准则的规定,母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算,但在编制合并财务报表时,要先将长期股权投资按照权益法进行调整后再编制。会计准则为何做出这样的规定,在成本法核算的基础上直接编制和调整后的合并财务报表有何异同?本文利用数字汇总法阐述了合并财务报表权益法编制和成本法编制的异同,在此基础上进一步探讨了成本法下直接编制合并财务报表的缺陷。

【关键词】合并财务报表 权益法 成本法 数字汇总法 异同

根据我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS2)、《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS33)的相关规定,母公司对实施控制的子公司的长期股权投资采用成本法进行日常核算,在编制合并财务报表时,应先按照权益法进行调整(以下简称“权益法编制”),但其中均未讲述编制合并财务报表时应先调整为权益法的目的。而在《企业会计准则讲解(2008)》中也允许企业直接在对子公司的长期股权投资采用成本法核算的基础上编制合并财务报表(以下简称“成本法编制”)。

两种方法编制的合并财务报表究竟有什么异同?企业会计准则规定母公司对子公司的长期股权投资应先按照权益法进行调整,在此基础上编制合并财务报表的目的究竟是什么?对此本文拟在非同一控制企业合并的前提下对上述问题做简要探讨。

一、成本法下直接编制合并财务报表

1. 理论依据。我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:“投资企业对于子公司的长期股权投资,应采用本准则规定的成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。”《企业会计准则讲解(2008)》规定,“合并财务报表准则也允许企业直接在对子公司的长期股权投资采用成本法核算的基础上编制合并财务报表,但是所生成的合并财务报表应当符合合并财务报表准则的相关规定。”

2. 编制方法。采用成本法核算的母公司个别财务报表中,长期股权投资反映的是初始投资时所付出的成本,取得控制权后子公司的净损益中以及其他计入所有者权益的利得和损失中归属于母公司的部分则并未反映在母公司个别财务报表的长期股权投资中,所以在以母公司和子公司的个别财务报表为基础编制合并财务报表时,就会出现母公司长期股权投资与子公司所有者权益不能完全抵销的问题。对于购买日后子公司发生的所有者权益变动,母公司并没有通过“长期股

权投资”账户进行反映,故不需编制抵销分录,应直接在母公司股东和少数股东之间进行分配,即确认归属于母公司股东的所有者权益份额和少数股东权益。成本法下直接编制抵销分录时,应将子公司个别财务报表中的所有者权益分为购买日子公司所有者权益和购买日后子公司所有者权益变动两个部分,然后进行抵销和分配。

因此成本法编制的关键之处在于:应明确子公司个别财务报表的所有者权益应分为两部分:一是控制日子公司的所有者权益,二是控制日后子公司新增的所有者权益。第一部分实际上是用控制日子公司的资产、负债来代替了;新增的所有者权益属于子公司的经营成果,而取得控制权后子公司的经营成果也是整个集团经营成果,因此合并财务报表中应包括控制日后子公司新增的所有者权益。

二、权益法编制和成本法编制的异同比较

例:假设20×5年1月1日,P公司用银行存款300万元购得S公司80%的股份(假定P公司与S公司的企业合并为非同一控制下的企业合并)。P公司备查簿中记录S公司在20×5年1月1日只有一项账面价值为40万元的固定资产,其公允价值为50万元,其他资产和负债的公允价值和其账面价值一致。该固定资产的剩余折旧年限为2年,采用年限平均法计提折旧。

20×5年1月1日,S公司股东权益总额为350万元,其中股本为200万元,资本公积为150万元,盈余公积为0元,未分配利润为0元。P公司股东权益总额为700万元,其中股本为400万元,资本公积为80万元,盈余公积为100万元,未分配利润为120万元。20×5年,S公司实现净利润100万元,提取法定公积金10万元,分派现金股利60万元,未分配利润为30万元。S公司因其他项目变动计入所有者权益的金额为10万元。

20×5年12月31日,S公司所有者权益总额为400万元,

其中股本为 200 万元,资本公积为 160 万元,盈余公积为 10 万元,未分配利润为 30 万元。

20×6 年,S 公司实现净利润 200 万元,提取法定公积金 20 万元,分派现金股利 60 万元,未分配利润为 120 万元。S 公司因其他项目变动计入所有者权益的金额为 20 万元。

20×6 年 12 月 31 日,S 公司所有者权益总额为 560 万元,其中股本为 200 万元,资本公积为 180 万元,盈余公积为 30 万元,未分配利润为 150 万元。

采用何种编制法对内部交易的会计处理不产生影响,故假定 P 公司和 S 公司 2005 年和 2006 年均没有发生其他内部交易,且不考虑所得税的影响。

(一)两种方法会计处理的比较分析

1. 购买日权益法和成本法下编制的抵销分录相同,分录为:借:股本 200,资本公积 160,商誉 12;贷:长期股权投资 300,少数股东权益 72。

2. 购买日后第一年末合并财务报表的编制。

(1)权益法下。调整项目为:调整公允价值与账面价值间的差额,借:管理费用 5;贷:固定资产 5。据此,以 S 公司 20×5 年 1 月 1 日各项可辨认资产等的公允价值为基础,重新确定的 S 公司 20×5 年的净利润为 95 万元(100-5)。将 P 公司对 S 公司的长期股权投资由成本法调整为权益法,有关调整分录如下:确认 P 公司在 S 公司本年度实现净利润 95 万元中所享有的份额 76 万元(95×80%):借:长期股权投资——S 公司 76;贷:投资收益——S 公司 76。确认 P 公司收到 S 公司本年度分派的现金股利,同时抵销原按成本法确认的投资收益 48 万元:借:投资收益——S 公司 48;贷:长期股权投资——S 公司 48。确认 P 公司在本年度 S 公司除净损益以外所有者权益的其他变动中享有的份额 8 万元:借:长期股权投资——S 公司 8;贷:资本公积——其他资本公积(S 公司)8。

抵销项目为:长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理。借:股本 200,资本公积——年初 160、——本年 10,盈余公积——年初 0、——本年 10,未分配利润——年末 25,商誉 12;贷:长期股权投资 336,少数股东权益 81。其中,资本公积年初为 160 元是因为在购买日 P 公司备查簿记录的“公允价值与账面价值的差额”中 10 万元记入后的金额(下同);未分配利润是 S 公司本年度经公允价值调整后的净利润;长期股权投资是调整为权益法后的金额,与 S 公司的所有者权益存在对应关系,因此可以做此抵销分录。母公司对子公司长期股权投资收益的抵销处理。借:投资收益 76,少数股东权益 19;未分配利润——年初 0;贷:提取盈余公积 10,对股东的分配 60,未分配利润——年末 25。

(2)成本法下。①抵销购买日母公司的长期股权投资账户和子公司的所有者权益账户,确认少数股东权益:借:股本 200,资本公积 160,商誉 12;贷:长期股权投资 300,少数股东权益 72。②对购买日可辨认净资产的公允价值和账面价值之间的差额进行调整:此分录与权益法下相同,此处略。③单独

确认子公司当年净利润中少数股东应享有的份额(95×2%):借:少数股东损益 19;贷:少数股东权益 19。④计算归属于少数股东的直接计入所有者权益的利得和损失:借:资本公积 2;贷:少数股东权益 2。此分录在权益法下是不用单独做的,理由见后分析。⑤抵销子公司当年计提的盈余公积:借:盈余公积 10;贷:提取盈余公积 10。⑥抵销子公司当年分配的股利,以及子公司股利分配对少数股东权益的影响:借:投资收益 48,少数股东权益 12;贷:对股东的分配 60。

3. 第一年两种方法处理过程中存在差异的项目分析及比较:

(1)长期股权投资。权益法下,由于对长期股权投资的权益法调整,工作底稿中母公司个别财务报表中长期股权投资为 336 万元,成本法下的金额为 300 万元,但经抵销后,合并金额是一致的。

(2)未分配利润。将上述权益法中所涉及的相关数字进行汇总为:120+76-48+30-5+10+60+25-19-76-0-25=148(万元)。其中:120+76-48 为工作底稿中 P 公司个别财务报表调整后的未分配利润额,30-5 为工作底稿中 S 公司个别财务报表调整后的未分配利润额,10+60+25=95(万元)为 S 公司本年度实现的经调整后的净利润额,76 为 P 公司应享有的 S 公司本年度实现的净利润所占份额,19 为少数股东应享有的本年度利润额。

第一个 76 实际是母公司在对应享有的子公司本年度经营成果进行确认,第二个 76 实际是抵销过程,而 10+60+25-19-0=76(万元)实际又是母公司在对子公司本年度实现的净利润中应享有的份额进行确认,因此,伴随着将长期股权投资调整为权益法,母公司应享有的子公司的未分配利润实际经历了确认、抵销、再确认的过程。

将上述成本法下所涉及的相关数字进行汇总分析:120-48+30-5+10+60-0-19=148(万元)。其中:120-48 为工作底稿中母公司个别财务报表经抵销后的未分配利润额,不包含应享有的子公司本年度实现净利润的份额;30-5+10+60-0 为本年度子公司实现的经调整与还原的净利润;19 的含义与权益法下相同;另外,0 表示的是购买日子公司的未分配利润额,按照合并财务报表的编制,不管在权益法下还是成本法下,都应将其抵销。

从这里可以看出,成本法下直接编制中未分配利润额的总体思路就是“母公司未分配利润额+子公司调整与还原后的未分配利润额-少数股东权益应享有的份额-购买日子公司未分配利润额-母公司对子公司确认的投资收益额”,思路比权益法下更简单。

(3)资本公积。将上述权益法中所涉及的相关数字进行汇总分析:80+8+170-170=88(万元)。其中:80 为母公司个别财务报表的资本公积,8 为经权益法调整后母公司确认的资本公积,170 为子公司个别财务报表经公允价值调整后的资本公积。总体思路是母公司个别财务报表的资本公积+子公司

确认资本公积中母公司应享有的份额。

将上述成本法中所涉及的相关数字进行汇总分析： $80+160+10-2-160=88$ (万元)。其中： $160+10$ 为子公司个别财务报表经公允价值调整后的资本公积，2是归属于少数股东的应当直接计入所有者权益的利得和损失。

因此，从以上分析可以看出，权益法下是母公司资本公积加上母公司应享有的子公司资本公积，而成本法下是扣除子公司的少数股东权益，剩余部分作为母公司应享有的份额。

(4) 盈余公积。权益法下：抵销分录按年末数额抵销。成本法下：抵销分录中按年初数额抵销，另单独作抵销本年提取盈余公积的分录。

(5) 少数股东权益。少数股东权益的计量同母公司采用权益法还是成本法核算对子公司的投资没有关系，两种方法下其计算思路也是相同的，只是权益法下在采用本文拟定的按年末数抵销的前提下，直接写出了计算的结果81，而成本法下展示了整个计算过程。

少数股东权益可以通过下述公式计算：少数股东权益=购买日可辨认净资产公允价值×少数股权比例+基于购买日可辨认净资产公允价值计算的子公司净利润×少数股权比例+子公司其他权益项目的变化额×少数股权比例-子公司分配的股利×少数股权比例。

(二) 权益法编制和成本法编制的比较总结

由以上的计算与权益法下编制的工作底稿比较后得知，采用成本法和权益法编制的合并财务报表是完全一致的，因为母公司对子公司的长期股权投资和其对应的投资收益最终都会被抵销。两种方法编制过程中，关于长期股权投资和子公司所有者权益抵销的会计处理原理都是一样的，其原理都是从企业集团整体来看，母公司对子公司的长期股权投资相当于母公司将自有资本拨付下属核算机构，整个企业集团的资产、负债和所有者权益并不发生增减变动，因此，编制合并财务报表时，应当在母公司与子公司个别财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益予以抵销。

但是，两者抵销的思路却存在差别：①权益法下，是确认本年度母公司应享有的子公司经营成果的份额，使工作底稿中母公司长期股权投资的报表金额能与期末子公司个别财务报表的所有者权益项目相对应；②成本法下，未将长期股权投资的核算方法调整为权益法，实际上只与子公司购买日的个别财务报表中所有者权益项目有对应关系，而购买日后子公司所有者权益变动应由母公司享有的部分则未经母公司确认，长期股权投资不能与期末子公司的所有者权益形成对应关系。

所以，成本法下，抵销分录只将购买日形成对应关系的长期股权投资额和所有者权益进行抵销，同时确认购买日的少数股东权益。对于购买日后子公司的所有者权益的变动中属于母公司的份额，成本法下则通过在子公司所有者权益变动

总额中扣除属于少数股东权益的方法进行确认；权益法下，由于已经由长期股权投资的权益法调整增加了母公司个别财务报表中未分配利润的金额，即已经确认了母公司应享有子公司所有者权益变动的份额，而子公司个别财务报表的所有者权益项目为经调整还原后的金额，仍然包括母公司应享有的部分，故这部分被重计了，应予以抵销，因此有了上述权益法下母公司对子公司长期股权投资收益的抵销处理，同时确认少数股东权益。两种方法处理过程虽然存在差别，但究其原理，都是在确认母公司自购买日后应享有的子公司经营成果的份额且确认少数股东权益，编制的结果是相同的。

既然在成本法下直接编制的结果与权益法下编制是相同的，那会计准则中为什么会明确规定要采用权益法编制，而在企业会计准则讲解中又允许企业直接在对子公司的长期股权投资采用成本法核算的基础上编制合并财务报表，同时加了一个附加条件，即所生成的合并财务报表应当符合合并财务报表准则的相关规定，成本法下直接编制合并财务报表是否存在缺陷的呢？

三、结论

成本法编制的缺陷是：①母公司容易操纵利润。母公司个别报表通常是合并财务报表的重要组成部分，其个别财务报表或账面净利润同样影响会计信息使用者的正确判断，若在成本法下直接编制，合并财务报表结果虽然相同，但由于未将长期股权投资还原为权益法，因此不能准确反映母公司本年度自身经营和投资的合计成果，也不能反映母公司实际应享有的子公司的成果，在子公司发生亏损的情况下，母公司的利润会虚增。而在权益法下编制，能通过查看合并工作底稿得知母公司的实际投资与经营的情况，更符合会计信息质量稳健性的要求。②以上举例是持股比例没有发生变化的情况，若持股比例发生变化，则不能只按购买日的金额抵销，此时，则不宜采用成本法下直接编制的方法。

由以上分析可以看出，权益法编制和成本法编制的合并财务报表结果是一致的，权益法编制过程虽然复杂，但更符合稳健性的原则，由此编制的合并工作底稿更能作为数据验证的有效依据，能准确反映真实的会计信息。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2008. 北京: 人民出版社, 2008
3. 颜青, 高峰. 非同一控制下企业合并报表编制: 间接法和直接法. 财会月刊, 2011; 2
4. 李淑彦. 关于成本法和权益法合并财务报表编制. 会计之友, 2010; 6
5. 申屠新飞. 谈成本法下合并财务报表的直接编制. 财会月刊, 2009; 11
6. 毛新述, 何玉润. 成本法下合并财务报表的直接编制. 财务与会计, 2008; 6